

書評

敷田禮二編『企業簿記批判』

ミネルヴァ書房 一九七一年一月 七—三五九ページ

酒 井 文 雄

I

複式簿記の全体的な仕組みを初心者に平易に説明することは、必ずしも容易なわざではない。簿記特有の技術的用語は当初なじみにくいものであるし、またこれらの用語の概念規定が現状ではなお不完全だからである。複式簿記の学習において、それにもまして困惑を感じるのは、簿記・会計万能論ともいうべき一種のフェティシズムがこんにちなおこの領域を支配していることである。簿記技術そのものは、本来、経営危機克服の補助手段とはなっても、その主動力となるものではない。簿記・会計には、いくつかの前提があり、多くの限界のあることを、知らねばならない。

敷田禮二教授編『企業簿記批判』（一九七一年一月ミネルヴ

ァ書房）は、こうした筆者の簿記論へのかねてからの素朴な疑問にも応えてくれる、待望の好著である。本書は、敷田教授を編者に、同教授を含む四教授（大橋英五、近藤禎夫、敷田禮二、成田修身の諸教授）の共同執筆によって成るものであるが、その最大の特徴は「簿記・会計の技術・内容・制度・理論などが経済法則に規定されたものであると考える」、この「法則に規定された現実を可能なかぎり重視し」、また「法則は歴史の流れに貫徹しているがゆえに、簿記・会計を歴史的視点からみることをたえず心がけている」（いずれも序）著者達の「一貫した批判的立場にある。したがって、本書は、補式簿記の「たんなる技術的入門書ではなくて」、「簿記・会計をはじめて学ぶ人たちに「経済学の知識と交差させながら、簿記・会計を理解」（いずれも序）させる会計学概論の内容を充分に備えている。

以下、本書の概要を章別さらに節別に順を追って紹介し、若干の感想を付言して、書評とし度い。ちなみに、本書の構成はつぎのようになっている。

- 第一章 企業と複式簿記（成田修身）
- 第二章 複式簿記の計算構造（敷田禮二）
- 第三章 勘定科目（大橋英五）
- 第四章 帳簿組織（近藤碩夫）
- 第五章 独占・大企業と中小企業の簿記・会計（近藤碩夫）
- 第六章 企業会計制度と会計理論（成田修身）
- 第七章 複式簿記の歴史（大橋英五）

II

第一章では、資本主義企業の会計制度の基本的な構成要素である複式簿記の計算技術的限界と階級的性格が、考察されている。すなわち、第一節「企業と簿記・会計の意義」では、資本主義企業における簿記（日常的記帳手続）と会計（評価など判断・解釈の行為）がこんにち不可分の関係で一体化し、「企業の活動を記録・計算・公表するための制度として存在している」（二ページ）ということ、簿記会計の対象たる企業・資本の循環運動は「業種によって異なってくる」（二ページ）が、企業利潤の源泉はいうまでもなく製造企業の生産過程で産出される剰余価値であるということ、ところが「簿記・会計上の純利益は一般的には、いわゆる利潤を圧縮して表示したもの」であり

しかもこのばあい「利益はあたかも販売から生じるかのような把握のしかた」（いづれも六ページ）がとられており、このようになところに資本主義企業における簿記・会計の機能と役割がみられるということ、さらに「簿記は、さまざまな視角からいろいろの分類をおこなうことができる」（七ページ）が、本書の当面の研究対象は「企業一般の簿記」（二三ページ）としての「商的企業の複式簿記」（二四ページ）であるということが、のべられている。第Ⅱ節「企業会計制度の体系と簿記の特質」では、「こんにちの企業会計制度は、国家独占資本主義の政策により、国の法制・制度にささえられて、企業会計の制度化がすすめられ、たとえ一般には妥当と認められないものでも、これを法的に会計制度として認めれば、客観的なもの・合理的なものとして通用することになる」（一六ページ）ということ、このような「企業会計制度の体系のなかで複式簿記の占める位置はきわめて重要であり、しかもそれが『正規の簿記』として認識され制度化されているところにまた特別の意味がある」（一六ページ）ということ、つまり「これまで無意識的にか、意識的にか、複式簿記による計算の『正当性』や『真実性』あるいは『合理性』が主張されてきた」（一六ページ）が、「複式簿記は、複記による両建経理の原則によって、勘定科目間の振替、相殺、追加計上を自由に可能ならしめるという特質をもつ」（一八ページ）から、それは「資本の運動過程の単なる計算技術的反映ではなく、資本主義的主観的簿記として展開されう

るものである」(二二ページ)ということが、のべられている。

第Ⅲ節「複式簿記の前提と限界」では、複式簿記には(1)企業と資本主との区分、(2)負債と資本の区別と資本の法定資本への画一化による計算主体の形式化、(3)継続企業の期間計算、(4)貨幣計算の原則的適用、(5)計算対象の「取引」としての認識と「勘定」による捕捉という諸前提が存在するということが、したがって、「複式簿記には数おおくの制約・限界(恣意性)がつきまとして」おり(二六ページ)これらの制約・限界はすべて簿記・会計における「取引」、「勘定」、「評価」、「見積」の制度的・階級的性格に起因するということが、のべられている。

第二章では、複式簿記の計算構造が、技術的な形式と社会経済的な内容との統一物として、歴史的に考察されている。すなわち、第Ⅰ節「複式簿記の技術的意義と略史」では、複式簿記がその目的、対象、方法、手段からみて「どういう技術なのか？」(三〇ページ)ということと複式簿記が封建社会末期に当時の商人たち相互間の、あるいは彼等と職人たちや代理人たちとの間の矛盾の克服策として生成したということが、のべられている。第Ⅱ節「複式簿記の基本的方法」では、複式簿記における財産計算と損益計算とは究極的に拡張会計等式(資産+費用 \equiv 負債+資本+収益)に集約されるということが、のべられている。第Ⅲ節「複式簿記の手段(勘定)」では、複式簿記における系統的な記録・整理・統制のための「特殊な計算責任単位」(四八ページ)が勘定であるということ、またこの勘定への記

入のルールがいかなるものであるかということが、のべられている。第Ⅳ節「仕訳——勘定記入の予備手続」では、複式簿記における仕訳と転記の手続、試算表の原理、取引の種類が、のべられている。第Ⅴ節「勘定の設定・体系とシステム論」では「社会の発展変化とともに、その必要におうじ勘定は変化する」(六九ページ)ということ、具体的に勘定を設定するさいの技術的原則は何かということ、さらに複式簿記上の勘定体系はこんにちのEDPSにも厳然として存在するということが、のべられている。第Ⅵ節「決算の意義と手続」では、決算は形式的には帳簿締切りと財務諸表作成の手続だが、内容的には「資本主義的矛盾とそれへの対策(主として公表利益を少なくすること)を反映した簿記独自の手続(修正ないし整理手続)」をふくんでいる」(七六ページ)ということ、このような決算手続は予備手続と本手続に二分されるということが、のべられている。

第三章では、勘定体系の理論と実務の歴史的展開が、ただに企業活動の組織的な管理・統制という技術的な機能をはたすばかりでなく、「費用の拡大、利益の縮小をいっそう見抜きにくくする」(一二〇ページ)という資本主義的な機能をもはたすことが、考察されている。すなわち、第Ⅰ節「勘定学説」では勘定学説が「そのときどきの簿記実践を論理化」、「合理化」するという機能をはたしてきた」(一〇六ページ)ということ、ひるがえって実務上の勘定科目の分類方法にはどのようなものがみられるかということが、のべられている。第Ⅱ節「勘定科目」

では、わが国の統一的な勘定体系（企業会計原則）は「たんに論理的に構成されるのではなく、現実の政治、経済的な状況を反映して展開されてきた」（一一二―一二三ページ）ということ、「勘定科目の編成は、その内部的な管理にあっては、できるかぎり精緻かつ『合理的』に、公開のためにはできるだけ簡素にし営業の秘密をまもるために設定されるものである」（一二〇ページ）ということ、「注意すべき取引例についての勘定科目」（一二九ページ）、「特殊な機能や意味をもつ勘定」（一四五ページ）にはどのようなものがあるかということが、のべられている。第Ⅱ節「勘定の資本主義的役割」では、勘定の現実的・資本主義的役割にみられる「費用の拡大化のための、こととして」（一二二ページ）の機能が、わが国法人企業の減価償却費勘定、繰延勘定、引当金勘定、交際費勘定等の実態について析出されている。

第四章では、帳簿組織の発展が歴史的に考察されている。すなわち、第Ⅰ節「帳簿の種類と形態」では、「現代の高度に発展した帳簿組織では、主要簿、補助簿の区分は格別の意味をもたない」（一七五ページ）ということ、「帳簿形態の歴史は、人類による記録方法の発展史とともにある」（一七五ページ）ということ、伝票は「わが国では、明治時代に……まず銀行など金融業に普及し、漸次、他の大企業へ、そして第二次大戦後は、中小企業へとその利用が一般化されてきた」（一七八ページ）ということ、分課制度に基づく記帳の分業化により「不正を防止

するための内部けん制が可能となる」（一七八ページ）ということが、のべられている。第Ⅱ節「帳簿組織の展開」では「仕訳帳の発展は、生産力の発展とともに複雑化し、単一仕訳帳より一般仕訳帳・特殊仕訳帳へと分化してきた」（一八七ページ）ということ、「経営における職能の分化にもなっており、それぞれ固有の元帳が補助的に設定される」（一八九ページ）ということが、のべられている。第Ⅲ節「本支店会計」では、本支店会計が「前資本制の段階にもすでにみられ」（二〇〇ページ）、この会計処理法には本店集中会計制度と本支店独立会計制度の二つの類型があるということ、さらには本支店間の取引、支店相互間の取引、本支店合併財務諸表についての会計処理がどのようなものであるかということが、のべられている。第Ⅳ節「コンピュータ簿記」では、コンピュータ簿記が、事務用労働手段の最新の発展段階（自動機械体系段階）に照応したもので、「独占・大企業において、『合理化』による資本蓄積の手段として、ますますその機能を拡大していくものである」（二一五ページ）ということ、これにともなう「会計資料の磁気テープ化をはじめ情報理論の発展は、労働者大衆への情報統制ないし秘匿の増大と財務諸表の簡素化、非公開化を促進させ、税務監査面での情報伝達阻害もまた事実上、発生し、今後かなりの論議をもたらす」（二一五―二一六ページ）ということ、さらにはこのようなコンピュータ簿記の処理手順がどのようなものであるかということが、のべられている。

Ⅲ

第五章では、独占企業における株式会社制度を媒介とした資本の調達と運用のための会計処理の実態ならびに第二次大戦後の中小企業簿記の普及と独占企業の経営政策、国家の経済政策との密接な関係が、考察されている。すなわち、第Ⅰ節「独占・大企業の資本調達」では、「独占的な力をもつひとにぎりの大企業、およびその集団」独占体が国民経済のスミズミまで支配している」（二二二ページ）現状とかかる独占企業における株式会社形態を利用した資本調達の会計処理の諸形態が、のべられている。第Ⅱ節「独占・大企業の集積・集中会計」では、資本剰余金、利益剰余金、引当金、営業権、連結財務諸表等をめぐる独占企業の会計処理が、のべられている。第Ⅲ節「独占・大企業の製造過程の簿記・会計」では、原価計算の方法・形態がいかなるものであるかということ、「独占企業にとって、原価資料は……経営計画上の意思決定手段として、独占価格形成上の一定のファクターとして、あるいは原価管理『合理化』」手段として重要性をもつものである」（二三七ページ）ということ同時にまた「資本主義的生産様式のもとでは……原価の不当な誇大表示、恣意的な仕掛品、副産物、作業屑などの評価……いわゆる経済学上の社会的空費……を包括したものを原価としている」（二八七・二八八ページ）から、「このようなかたちで算定された原価が、国民大衆にとっていかに無意味なものであり

さらに収奪的なものであるか」（二八八ページ）が、のべられている。第Ⅳ節「中小企業の簿記」では、わが国の中小企業への複式簿記導入のきっかけの一つが戦後の税制改革の所産である青色申告制度にあったということ、しかも「中小零細企業にたいする課税方法は……青色、白色（青色申告に該当しない、帳簿の不備ないし持たないもの）を問わず、実質的に推計的課税となっている」（二九〇ページ）ということ、付加価値税の創設にともなう「記帳義務の強化は、中小零細企業に深刻な打撃を与える」だろう（二九一ページ）こと、その上このような「複式簿記の中小企業への導入は、税制面のみではかられているのではなく、「独占企業の『合理化』計画の延長において、中小零細企業を利用するという側面からも複式簿記・原価計算の普及がすすんでいる」（いずれも二九一ページ）ということ、そしてさらに株式会社形態以外の企業形態の中小企業の資本の調達・運用をめぐる会計処理がどのようなものであるかということが、のべられている。

第六章では、会計政策、会計実務、会計理論、会計制度の相互関係、戦後のわが国における会計制度の実態、主要な会計理論の発展史が、それぞれ考察されている。すなわち、第Ⅰ節「企業会計の特質」では、会計理論の役割は、独占資本の会計政策を忠実に反映した会計実務を「論理という手段によって『正当化』し、『合理化』するということに……ある」（二九八ページ）ということ、会計理論はさらに商法、税法、証取法、

会計原則などによって「制度化された会計実務」(二九九ページ)たる公表会計制度に「一般的な『信頼性』」(二九九ページ)を付与する機能をはたしているということ、現代においては独占資本の「会計政策と無関係に企業会計やその制度を論ずることは、事柄の本質を見失うものとなる」(三〇〇ページ)ということ、そしてまた独占資本の会計政策はいまや一国内の企業集団のそれだけではなくて「世界企業や多国籍企業による国際的会計政策」(三〇一ページ)となっているということが、のべられている。第Ⅱ節「戦後日本会計制度の構造と役割」では、戦後のわが国企業会計制度の特色が「基本的には……対米従属のもとの独占利潤獲得のために、アメリカ式会計制度を導入し、さらにこれを強化することによって資本蓄積を促進することにあった」(三一四ページ)ということ、かかる会計制度の整備と補強が年代別にみてどのように展開してきたかということ、かかる会計制度の具体的内容が高利潤をはこる独占企業の「準備金・引当金政策と減価償却政策」を媒介とした「逆粉飾決算」(いづれも三〇八ページ)であったということ、そしてまたかかる会計制度はこんにち独占企業における「系列企業の管理・運営の『合理化』」と「合法的な減税効果をその本質とした」(いづれも三一三ページ)連結財務諸表を制度化しつつあるということが、のべられている。第Ⅲ節「会計理論の展開」では、会計理論の発展史は(1)静態論の生成と確立期、(2)静態論から動態論への展開期、(3)動態論の確立期、(4)動態論の変貌期という

四段階にこれをわけることができる(三一六―三一七ページ)ということ、「静態論がひろく採用されたのは、当時の企業の財産が流動財産を中心とする財産構成であったことにある」が、「産業革命以後にみられた資本主義の急速な発展は、機械制大工業の出現をもたらし、固定資産の占める比重がたかまり、静態論による計算技術はかえって正当性を欠くという致命的な欠陥が認識されるにいたった」(いづれも三二〇ページ)ということ、動態論的思考の萌芽はジモン、スタウプ、レームの学説にみられ、これはさらにウィルモウスキー、フィッシャー、スガシチーニ等によって「貸借対照表の利益算定機能」の明確化(三二一ページ)へと展開されていったということ、かくして原価配分原理に基づく動態論はドイツではシュマーレンバッハ(動的貸借対照表論、一九一九年)によって、アメリカではペイトン・リトルトン(会社会計基準序説、一九四〇年)によって確立されたということ、しかも動態論は「国家独占資本主義の危機の深化のなかで、その矛盾『解決』のために新たな理論的展開によって大きな変貌をきたしつつあり」(三二五ページ、このような新しい理論的展開の第一のものが資金理論であり、第二のものが情報理論であって、とりわけ「情報理論は偏向したものを『適正』なものとする『論理』を提供している」(三二八ページ)ということが、のべられている。

第七章では、複式簿記の企業簿記としての歴史的沿革と複式簿記の社会主義社会への継承性の問題が、考察されている。す

なわち、第Ⅰ節「複式簿記の沿革とわが国への伝来」では「複式簿記の成立はなによりもその計算対象としての資本の運動過程を前提とする」(三三四ページ)ということ、したがって世界最初の印刷本としての簿記書「算術・幾何・比及び比例総覧」(一四九四年)にみられる複式簿記についての説明も当時の商人たちの簿記実践を著者ルカ・パチオリが祖述したにすぎないものであるということ、したがってまた「複式簿記の起源をたとえばイタリアなどに一元的に限定することは、体系的な資料が存在しない今日においてはきわめて困難である」(三三三、三三四ページ)ということ、ちなみにわが国における複式簿記の沿革についても「西洋式簿記の伝来以前にあって……商業資本さらに初期マニファクチュアの発展過程の中で……わが国独自の複式簿記の成立をみいだすことができる」(三三五ページ)ということが、のべられている。第Ⅱ節「江州中井家の帳合」では、「江州商人の定型」(三三六ページ)中井家の簿記体系では享和二年(一八〇二年)当時、貸借対照表と損益計算書を具備した「複式決算構造」(三三七ページ)が確立し、本支店独立会計制度も採用され、「支店経営の計算的管理手段」(三三八ページ)として一種の標準利益さえ設定されていたということ、中井家の一支店では寛政元年(一七八九年)当時、利潤率の低下にともなう管理体制の強化のために「内部製造過程の計算を行ない……製造原価報告書」(三四九ページ)を作成していたということ、そしてまた以上のような「中井家の計算体系の確立

とその機能はまったく特殊な事例ではなく」(三五〇ページ)田部家の「出雲帳合」(三五〇ページ)にも同様の事実が確認されるように、複式簿記は当時のわが国で相当広範に一般化していたと推定できるということが、のべられている。第Ⅲ節「社会主義と簿記」では、「社会主義社会においては簿記・会計による管理は、全社会的な規模でもって全社会の成員(成層となっているが誤植と思う引用者)の利益に奉仕する方向で実践され、機能する」(三五二ページ)ということ、「社会主義の会計の計算構造上の最も大きな特色は、バランスから始まってバランスに終るということであ」り(三五三ページ)、「計画と現実の対比から導かれる『利潤』が資本主義社会におけるそれとは本質的に異なったものである」(三五四ページ)ということ、複式簿記における「技術を過度に重視し、資本の簿記にたいする批判的な認識を欠くとき、とかくその主張は『継承性』の問題を強調することとなる」が、それにもかかわらず「複式簿記の本質が資本の現実の運動によって規定されてお」る以上、「複式簿記は社会主義に継承されないということは当然の結論である」(いづれも三五五ページ)ということが、のべられている。

IV

以上が、筆者の理解した本書の概要である。本書の著者達は、複式簿記を資本主義的会計制度の基本的構成要素として位置づけ、一貫してその現実的機能を強調している。この意味で、本

書の著者達の問題意識は、複式簿記の技術性と中立性をもつばら標榜する俗流簿記学への真正面からの批判であるといつても、過言ではあるまい。本書の真価は、まさにこの点にうかがわれる。

だが、本書の著者達は、資本主義企業における複式簿記の企業簿記としての現実的機能にいささか目を奪われすぎて、複式簿記の超歴史的な形式的合理性とその社会主義社会への継承性を軽視しているさらいがある。けれども、複式簿記は、単に資本主義企業の企業簿記としてのみ存立するのではない。複式簿記は、前資本制社会で成立し、資本制社会の各発展段階に適合して展開してきたし、さらに社会主義社会にも発展的に継承されている。われわれは、この歴史的事実に照らして、複式簿記における貸借複記による勘定計算の計算技術的な限界を指摘するだけでなく、長い歴史によって洗練されたその形式的合理性をも卒直に認めなくてはなるまい。複式簿記の形式的合理性、かかる形式的合理性の超歴史性（連続性）を認めることと、複式簿記の各歴史的発展段階における現実的諸機能の實質的非合理性、歴史性（非連続性）を認めることは、論理的に決して矛盾しない。むしろ、複式簿記についてのこのような二面的認識によって、形式的合理性と實質的非合理性の矛盾の統一物としての複式簿記の全体的な仕組みがより明確に示されるのではないか、と思う。

このような疑問点を残しているとはいへ、企業簿記としての

複式簿記の現実的機能を、資本主義的会計制度全体のなかで系統的に解明した、本書の簿記論へのユニークな寄与には、絶大なものがある。企業簿記としての複式簿記は、こんにち、俗流簿記学が標榜するとき単なる中立的技術というには、余りにも階級的な現実的機能をはたしているにもかかわらず、俗流簿記学は、企業簿記としての複式簿記のかかる現実的機能にみられる實質的非合理性を、完全に無視している。本書が、このような通俗の簿記書に飽き足りない多くの人々にとって、科学的な簿記学への最良の手引となることを、信じて疑わないものである。

（関西大学教授）